

CB-BEITRAG

Gabriele Hilsebein, RAin/StBin

Risiko oder Chance: „Tax Compliance“ – fester Bestandteil der CFO-Agenda?

– Neue Sicherheit durch internes Kontrollsystem für Steuern: Grundlagen und Hinweise zur Gestaltung durch die Unternehmensleitung –

Die verspätete, fehlerhafte oder unvollständige Einreichung von Steuererklärungen kann neben finanziellen auch strafrechtliche und reputative Risiken für die Geschäftsleitung und Mitarbeiter eines Unternehmens haben. Der vorläufige Diskussionsentwurf des BMF zur Abgrenzung der Berichtigung objektiv unrichtig abgegebener Steuererklärungen nach § 153 AO und einer strafbefreienden Selbstanzeige versucht, diese Risiken zu entschärfen. Der Entwurf sieht vor, dass die Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems („IKS“) als Indiz gegen den Vorwurf einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung oder einer leichtfertigen Steuerverkürzung dienen kann. Dieser Beitrag erläutert zunächst die Ausgangslage, beschreibt sodann die Elemente eines IKS für Steuern zur Einhaltung aller steuerlichen Vorschriften – „Tax Compliance“ – und weist dabei auf Schwierigkeiten in der praktischen Umsetzung hin.

I. Einleitung

Obleich die Geschäftsführung gesetzlich verpflichtet ist, für ihr Unternehmen vollständige und richtige Steuererklärungen fristgemäß abzugeben,¹ sind objektiv unrichtige Steuererklärungen Teil der Unternehmenswirklichkeit. Angesichts der Komplexität des Steuerrechts und der betrieblichen Abläufe sind Fehler trotz größter Gewissenhaftigkeit nicht auszuschließen.² Die Geschäftsführung hat die gesetzliche Pflicht, fehlerhafte Steuererklärungen unverzüglich zu korrigieren.³ Fehler können jedoch auch strafrechtliche Relevanz besitzen, wenn sie zugleich den objektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung⁴ oder einer leichtfertigen Steuerverkürzung⁵ erfüllen. Sowohl bei einer Berichtigung als auch bei einer Steuerhinterziehung bzw. Steuerverkürzung ist die Steuererklärung objektiv unrichtig. Ob der Steuerpflichtige eine Unrichtigkeit bewusst oder unbewusst erklärt hat, ist aufgrund fließender Grenzen zwischen Vorsatz, Leichtfertigkeit und bloßem Versehen ein höchst streitanfälliger Aspekt.⁶ Stoßen Finanzbeamte auf solche vermeintlich strafrechtlich relevanten Vorgänge, stellt sich für sie die Frage, ob die Straf- und Bußgeldsachenstelle („BuStra“) zur Prüfung der Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens einzuschalten ist und ob eine verzögerte oder unterlassene Mitteilung solcher Sachverhalte zu strafrechtlichen Konsequenzen für sie selbst führen kann.⁷ Die Betriebsprüfungsordnung sieht vor, dass eine frühe – auch formlose – Kontaktaufnahme mit der BuStra in Zweifelsfällen immer geboten ist.⁸ Insofern herrscht bei Betriebsprüfern bei der Prüfung der Voraussetzungen des (steuer-)strafrechtlichen Anfangsverdachts im konkreten Fall sowie hinsichtlich der Verwirklichung des Tatbestandes der

Strafvereitelung (im Amt) in der Praxis häufig Verunsicherung.⁹ Daher besteht das Risiko, dass die Betriebsprüfung einfache Berichtigungsanzeigen zur Korrektur von Steuererklärungen eher kriminalisiert und diese in strafbefreiende Selbstanzeigen umdeutet. Die Voraussetzungen für die Wirksamkeit strafbefreiender Selbstanzeigen wurden jedoch in der Vergangenheit, letztmals mit Wirkung zum 1.1.2015, deutlich verschärft.¹⁰ Nach der gegenwärtigen Fassung des § 371 Abs. 1 AO ist erforderlich, dass der Erstatte der Selbstanzeige für alle unverjährten Taten einer Steuerart vollständig

1 §§ 149, 150 Abgabenordnung („AO“).

2 Vgl. *Geberth/Welling*, DB 2015, 1742–1747 (1743).

3 § 153 AO.

4 § 370 AO.

5 § 378 AO.

6 Vgl. Stellungnahme der Spitzenverbände der deutschen gewerblichen Wirtschaft sowie des Deutschen Steuerberaterverbands vom 28.8.2015 (im folgenden „Stellungnahme der Spitzenverbände“), S. 11/15, S. 2, abrufbar unter: www.dstv.de/interessenvertretung/aktivitaeten/tb-124-15-me-bmf-entkriminalisierung-von-steuerpflichtigen (Abruf: 7.3.2016).

7 Vgl. *Aichberger/Schwartz*, DStR 2015, 1691–1764 (1691); *Neuling*, DStR 2015, 558–563 (560).

8 Gleichlautender Ländererlass zu Anwendungsfragen zu § 10 Abs. 1 BpO v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 829.

9 Vgl. *Dusch/Rommel*, NStZ 2014, 188–192 (188).

10 Vgl. Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2415; zur Entstehungsgeschichte des § 371 AO vgl. *Joecks*, in: *Joecks/Jäger/Randt*, *Steuerstrafrecht*, 8. Aufl. 2015, § 371, Rz. 1–13.

nacherklärt bzw. berichtigt.¹¹ Dabei müssen die Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre, erfolgen. Die Teilselbstanzeige führt i. d. R. – Erleichterungen gelten für Umsatzsteuervor- und Lohnsteueranmeldungen – nicht mehr zur Straffreiheit. Auch die Sperrgründe greifen eher.¹² Diese Verschärfungen bewirken, dass die engen Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige im Unternehmensbereich nur schwer zu erfüllen sind.¹³ Die Abgrenzung der Berichtigung objektiv unrichtiger Steuererklärungen von strafbefreienden Selbstanzeigen ist mithin für die Unternehmenspraxis zunehmend relevant.¹⁴

II. Risikominimierung durch Einrichtung eines funktionierenden IKS zur Einhaltung aller steuerlichen Vorschriften

Das BMF beabsichtigt, die Abgrenzung der Berichtigung von der Selbstanzeige in einem Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 153 AO („AEAO zu § 153“) näher zu regeln und der Einrichtung eines IKS nach Prüfung des jeweiligen Einzelfalls Indizwirkung gegen den Vorwurf einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung oder einer leichtfertigen Steuerverkürzung zukommen zu lassen.¹⁵ Die finale Fassung des AEAO zu § 153 AO ist für Anfang April 2016 angekündigt. Auch nach Ansicht einiger Vertreter des BGH entzieht der Nachweis funktionierender innerbetrieblicher Strukturen und Organisationsprozesse, die eindeutig auf ein Bemühen zur Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten schließen lassen, die Grundlage für das erforderliche subjektive Tatbestandselement.¹⁶

In Tz. 2.6 des Diskussionsentwurfs AEAO zu § 153 heißt es: „... Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“ Der Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 lässt offen, welche Anforderungen an ein solches IKS und die Prüfung im Einzelfall zu stellen sind.

Aus dem Wortlaut der Tz. 2.6 folgt jedoch, dass nicht jedem IKS – z. B. i. S. d. § 289 HGB – automatisch Indizwirkung zukommen soll, sondern die Finanzverwaltung die widerlegbare Vermutung des Fehlens des subjektiven Tatbestands von weiteren – qualitativen – Voraussetzungen abhängig macht.

Eine Steuerhinterziehung fordert Eventualvorsatz, d. h. das Für-Möglich-Halten und Billigend-In-Kauf-Nehmen der Steuerverkürzung durch die Geschäftsführung. Umgekehrt ist eine Steuerhinterziehung nur dann als fernliegend zu erachten, wenn durch die Ausgestaltung der internen Aufbau- und Ablauforganisation des jeweiligen Unternehmens die Einhaltung aller steuerlichen Vorschriften – zumindest für den Regelfall – sichergestellt ist. Daraus folgt, dass die Einrichtung funktionierender innerbetrieblicher Strukturen und Organisationsprozesse zur Einhaltung aller für das Unternehmen geltenden steuerlichen Vorschriften sowie zur Risikoprävention durch ein systematisches Steuerrisikomanagement Voraussetzungen der Indizwirkung und damit der Vermutung einer einfachen Berichtigungsanzeige sind.

Um Rechtssicherheit sowohl für die Unternehmen als auch den jeweiligen Finanzbeamten zu schaffen, sollte die Überprüfung, ob ein solches IKS für Steuern eingerichtet ist, bereits vor einer Berichtigungsanzeige bzw. der Prüfung durch die Finanzverwaltung durch einen unabhängigen Dritten erfolgt sein. Aufgrund der Komplexität der Materie empfiehlt sich, die Prüfung eines IKS für Steuern im

konkreten Einzelfall unabhängigen Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern vorzubehalten. Eine einheitliche Prüfungspraxis setzt jedoch allgemein gültige Standards voraus, die die Anforderungen an die Ausgestaltung und Prüfung eines IKS für Steuern für die unabhängigen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer näher definieren.

III. Anforderungen an die Ausgestaltung und Prüfung eines IKS für Steuern

Einen speziellen Standard für ein „innerbetriebliches Kontrollsystem“, das die Erfüllung steuerlicher Pflichten sicherstellt, gibt es gegenwärtig noch nicht. Das Institut der Wirtschaftsprüfer e. V. („IDW“) richtete im Sommer 2015 eine Arbeitsgruppe ein, um die Anforderungen an die Ausgestaltung und Prüfung eines solchen IKS zu erarbeiten; bislang gibt es hierzu noch keine Veröffentlichung.

Zur Prüfung von Compliance Management Systemen („CMS“) hat das IDW mit IDW PS 980 jedoch bereits einen Standard zur Compliance, d. h. zur Einhaltung von gesetzlichen Bestimmungen und unternehmensinternen Richtlinien, entwickelt.¹⁷ Die Zielsetzung eines IKS für Steuern, die Erfüllung steuerlicher Vorschriften entspricht mithin in einem Teilbereich dem der Compliance i. S. d. IDW PS 980. In der steuerlichen Fachliteratur wird „Tax Compliance“ deshalb auch als Bestandteil des CMS eines Unternehmens angesehen.¹⁸

Nach IDW PS 980 sind unter einem CMS „die auf der Grundlage der von den gesetzlichen Vertretern festgelegten Ziele (...) eingeführten Grundsätze und Maßnahmen eines Unternehmens zu verstehen, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter des Unternehmens sowie ggf. von Dritten abzielen, d. h. auf die Einhaltung bestimmter Regeln und damit auf die Verhinderung von wesentlichen Verstößen (Regelverstöße).“¹⁹ Ein CMS i. S. d. IDW PS 980 kann sich auf bestimmte Rechtsgebiete bzw. abgegrenzte Teilbereiche beziehen,²⁰ somit auch auf die

11 Joecks, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 371 AO, Rz. 77.

12 Vgl. Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014, BGBl I 2014, 2415.

13 Vgl. Geberth/Welling, DB 2015, 1743; Wegner/Himmelreich, SteuK 2015, 89–92 (92).

14 Vgl. Stellungnahme der Spitzenverbände (Fn. 6), S. 1; in einer „Studie zur Praxis der Betriebsprüfung in Deutschland“ von PWC aus November 2015 gaben 33% der befragten Unternehmen mit mindestens 5 000 Mitarbeitern in Deutschland eine Zunahme von Selbstanzeigen in ihrem Unternehmen an, vgl. PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (PWC), Studie zur Praxis der Betriebsprüfung in Deutschland, Nov. 2015, abrufbar unter: www.pwc.de/BP2015, S. 52.

15 Vgl. BMF, Vorläufiger Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO (Stand: 16.6.2015), abrufbar unter <http://www.steuerzahler.de/stellungnahmen/1593b603/index.html>.

16 Vgl. Stellungnahme der Spitzenverbände (Fn. 6), S. 7 mit Verweis auf Prof. Dr. Jäger, Richter im zuständigen 1. Strafsenat am BGH, Protokoll zur Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 12.11.2014, S. 12f. und Radtke, FR 2015, 303.

17 Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980), Stand: 37. Erg.-Lfg. Mai 2011, Tz. 5.

18 Streck, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, 2010, S. 3, Tz. 1.4; Burkhard, SteuK 2015, 111–114 (111); Kromer/Pumpler/Henschel, CB 2013, 156–162 (156) m. w. N.

19 IDW PS 980, Stand: 37. Erg.-Lfg. Mai 2011, Tz. 6.

20 S.FN 19.

Einhaltung steuerlicher Vorschriften. Es liegt daher nahe, für das vom BMF angeführte „innerbetriebliche Kontrollsystem“ auf diesen Standard zurückzugreifen und die dortigen Anforderungen auf ein „Tax Compliance Management System“ zu übertragen.

IV. Elemente eines Tax Compliance Management Systems („Tax CMS“) nach IDW PS 980

Nach IDW PS 980 umfasst die Konzeption eines CMS: (1) die Förderung einer günstigen Compliance-Kultur, (2) die Festlegung der Compliance-Ziele, (3) den Prozess der Feststellung und Analyse der Compliance-Risiken durch das Unternehmen, (4) den Prozess der Erstellung des Compliance-Programms, (5) den Aufbau der Compliance-Organisation (Aufbau- und Ablauforganisation), (6) die Entwicklung eines Kommunikationsprozesses, (7) Verfahren zur Überwachung und Verbesserung des CMS.²¹ Eine CMS-Beschreibung beinhaltet unter Berücksichtigung der angewandten CMS-Grundsätze eine Darstellung zu sämtlichen Grundelementen eines CMS.²²

1. Compliance-Kultur

Stellt die Compliance-Kultur die Grundlage für die Angemessenheit und Wirksamkeit des CMS dar und wird diese v. a. geprägt durch die Grundeinstellungen und Verhaltensweisen des Managements sowie durch die Rolle des Aufsichtsorgans („tone at the top“),²³ ist die Wichtigkeit der Einhaltung aller steuerlichen Vorschriften, d. h. der „Tax Compliance“, durch die Anbindung der Steuerfunktion unmittelbar an die Geschäftsführung, eine entsprechende Visibilität des Steuerabteilungsleiters auf Geschäftsführungsebene, die frühzeitige standardmäßige Einbindung der Steuerfunktion in strategische Maßnahmen, ein regelmäßiges internes Steuerberichtswesen unmittelbar zur Geschäftsführung und eine dem Anspruch entsprechende adäquate Personal-, Budget- und IT-Ausstattung der Steuerfunktion sicherzustellen. Es dürfte unstrittig sein, dass der Bereich Steuern trotz seiner technischen Natur – und seiner gemeinhin nur schwer verständlichen Materie – nicht eine stiefmütterliche Isolation erfahren darf.²⁴

Die Compliance-Kultur beeinflusst auch die Bedeutung, die Mitarbeiter des Unternehmens der Beachtung von Regeln beimessen und damit die Bereitschaft zu regelkonformem Verhalten.²⁵ Regelkonformes Verhalten sollte gefördert, Fehlverhalten bestraft werden.²⁶ Allein die Botschaft, dass Verstöße nicht geduldet werden (sog. „Zero Tolerance Ansatz“) reicht hierfür jedoch nicht aus.²⁷ Es gilt, eine Anspruchswirklichkeit durch eine adäquate „Tax Compliance“-Organisation sowie entsprechende Personal- und Budgetausstattung zu schaffen. Während die steuerlichen Pflichten im Unternehmensbereich stetig zunehmen, verfügen einer Studie von PWC zufolge selbst 4 % der befragten größeren Unternehmen (mit mehr als 2000 Mitarbeitern) über keine eigene Steuerfunktion, 58 % über eine mit maximal 5 Mitarbeitern, 29 % eine von 5 bis 10 Mitarbeitern und lediglich 9 % über eine mit mehr als 10 Mitarbeitern.²⁸ Fehlverhalten zu sanktionieren, dürfte bei eindeutig nur von einer Person zu verantwortenden Verstößen kein Problem darstellen. Was ist jedoch mit fehlender Prozessdisziplin bei Zulieferungen, z. B. mit der nicht rechtzeitigen Finalisierung einer Steuererklärung wegen Verspätung von verschiedenen Input-Parametern oder gar des Jahresabschlusses?

2. Compliance-Ziele

Nach IDW PS 980 legen die gesetzlichen Vertreter auf der Grundlage der allgemeinen Unternehmensziele, einer Analyse und Gewichtung

der für das Unternehmen bedeutsamen Regeln die Ziele fest, die mit dem CMS erreicht werden sollen.²⁹ Aufgrund der Pflicht der Geschäftsführung, die Einhaltung inländischer wie ausländischer Gesetze sicherzustellen, sollte Zielsetzung eines Tax CMS sein, die Einhaltung der Governance im Steuerbereich sowie aller steuerlichen Vorschriften nach den einschlägigen Rechtsordnungen in den von der Geschäftstätigkeit des Unternehmens betroffenen Jurisdiktionen, zu gewährleisten.³⁰

3. Compliance-Risiken

Unter Berücksichtigung der Compliance-Ziele werden nach IDW PS 980 die Compliance-Risiken festgestellt, die Verstöße gegen einzuhalten Regeln und damit eine Verfehlung der Compliance-Ziele zur Folge haben können.³¹ Hierzu wird ein Verfahren zur systematischen Risikoerkennung und Risikoberichterstattung eingeführt.³² Die festgestellten Risiken werden im Hinblick auf ihre Eintrittswahrscheinlichkeit und mögliche Folgen analysiert.³³

Es bietet sich an, die bestehenden steuerlichen Pflichten für das jeweilige Unternehmen – bzw. die Unternehmensgruppe – zusammenzustellen, nach ihren strafrechtlichen und finanziellen Sanktionen zu gewichten und in einer Steuerrisikomatrix unter Benennung entsprechender Mitigationmaßnahmen darzustellen.

Im Rahmen eines CMS werden regelmäßig mögliche Compliance-Risiken durch standardisierte Abfragen, Interviews und Workshops erhoben, analysiert und ausgewertet und bestehende Prozesse auf ihre tatsächliche Umsetzung geprüft. Interne Abfragen und schriftliche Dokumentation der Steuerrisiken erhöhen nach Ansicht einiger Steuerabteilungsleiter die Aufgriffswahrscheinlichkeit in der Betriebsprüfung, steigern mithin die Betriebsprüfungsrisiken. Die Risikoberichterstattung beschränkt sich daher i. d. R. auf die in der Steuerrückstellung bereits abgebildeten – erkannten – Risiken. Unstrittig stellt die Bildung einer Steuerrückstellung für sich allein jedoch noch kein effizientes Steuerrisikomanagement dar. Es bleibt daher abzuwarten, ob und wie dieses Grundelement des IDW PS 980 auf das Tax-CMS übertragen werden kann.

4. Compliance-Programm

Über ein Verfahren zur systematischen Risikoerkennung und Risikoberichterstattung hinaus, sollte in Anlehnung an das Erfordernis eines Compliance-Programms,³⁴ ein Steuerrisikomanagementsystem integraler Bestandteil des Tax-CMS sein, d. h. die Gesamtheit aller organisatorischen Regelungen und Maßnahmen, welche die frühzeitige

21 IDW PS 980, Stand: 37. Erg.-Lfg. Mai 2011, Tz. 10.

22 IDW PS 980, Stand: 37. Erg.-Lfg. Mai 2011, Tz. 11.

23 IDW PS 980, Stand: 37. Erg.-Lfg. Mai 2011, Tz. 23.

24 Vgl. *Aichberger/Schwartz*, DStR 2015, 1692; *Kromer/Pumpler/Henschel*, CB 2013, 159.

25 S. Fn. 23.

26 Vgl. *Wolf*, DStR 2011, 997–1002 (998).

27 Vgl. *Kromer/Pumpler/Henschel*, CB 2013, 159.

28 Vgl. Fn. 14 oder vgl. PWC Studie zur Praxis der Betriebsprüfung in Deutschland, November 2015, www.pwc.de/BP_2015.

29 S. Fn. 23.

30 Vgl. *Hilsebein/Rengier*, Versicherungswirtschaft 2010, 1742f. (1742); *Kromer/Henschel/Simshäuser*, BB 2013, 2903–2911 (2903); *Dahlke*, BB 2014, 680–684 (680).

31 S. Fn. 23.

32 S. Fn. 23.

33 S. Fn. 23.

34 S. Fn. 23.

Erkennung, Bewertung, Analyse, Steuerung und Kontrolle von steuerlichen Risiken zum Inhalt haben.³⁵ Es sollte die Gesamtheit der steuerlich relevanten Vorgänge eines Unternehmens und alle Phasen des steuerlichen Gesamtzyklus umfassen: von der Idee, über die Entscheidung und Umsetzung bis zur finalen Beendigung eines Sachverhalts.³⁶ Kernelemente sind neben den Prozessen innerhalb der Steuerfunktion auch Steuerprozesse außerhalb der Steuerfunktion – wie z. B. Lohnsteuer und Lohnsteuerausprüfung – und der steueraffinen Prozesse operativer Einheiten. Zur Risikoprävention im Rahmen eines „Tax Compliance“-Programms können u. a. effektive Kontrollen, das Vier-Augenprinzip, das Schriftlichkeitsprinzip, Plausibilitätskontrollen, Vertreterregelungen und automatisierte IT-technische Kontrollen/Schlüssel dienen.³⁷ Zur Sicherstellung einer personenunabhängigen Funktion des CMS ist ein Compliance-Programm zu dokumentieren;³⁸ gleiches sollte für ein Tax-CMS gelten.

5. Compliance-Organisation

IDW PS 980 fordert zudem die Festlegung einer Compliance-Organisation. Das Management regelt die Rollen und Verantwortlichkeiten (Aufgaben) sowie die Aufbau- und Ablauforganisation im CMS als integralen Bestandteil der Unternehmensorganisation und stellt die für ein wirksames CMS notwendigen Ressourcen zur Verfügung.³⁹ In der Praxis existieren i. d. R. eindeutige Organigramme der Finanz- und Steuerfunktion, die Rollen und Verantwortlichkeiten bei Schnittstellen sind jedoch, insbesondere auf Arbeitsebene, häufig nicht klar definiert. Die Rollen und Verantwortlichkeiten sollten als integraler Bestandteil eines Tax-CMS eindeutig ausgestaltet und dokumentiert sein sowie die zur Aufgabenerfüllung notwendigen Ressourcen und Kapazitäten bemessen, budgetiert und in ausreichendem Umfang bereitgestellt werden. Empfehlenswert ist zudem ein ausdifferenziertes Steuerrichtlinienwesen. Eine Rahmen-Richtlinie sollte das Selbstverständnis der Steuerfunktion, ihre Aufgaben, Rollen und Verantwortlichkeiten festlegen, diese von anderen Abteilungen abgrenzen und die bestehenden Kernprozesse sowie ihre wesentlichen Ergebnisse (Output) kurz beschreiben. Unterliegende Prozessrichtlinien sollten ergänzend die einzelnen steuerlichen Prozesse detailliert in ihrem Ablauf darstellen, die Rollen und Verantwortlichkeiten der Input- und Output-Verantwortlichen in einer RACI-Matrix abbilden, Form und Inhalt von Zulieferungen sowie Abgabe- bzw. Fertigstellungstermine eindeutig definieren.

Gleichwohl führt der Wunsch der Verantwortlichen nach Erhalt größtmöglicher Flexibilität im Tagesgeschäft in der Praxis vereinzelt dazu, dass Rollen und Verantwortlichkeiten selbst innerhalb der Steuerfunktion nicht eindeutig einzelnen Mitarbeitern zugewiesen sind und Prozessbeschreibungen z. B. durch die Verwendung passivischer Formulierungen möglichst unpräzise dokumentiert werden. Die Unternehmen stehen vor der Herausforderung, ihren Anspruch einer „Lean-Administration“⁴⁰ und die Kosten der aus dem Tax-CMS resultierenden administrativen Aufgaben mit den Chancen und Wertschöpfungspotentialen durch Vermeidung finanzieller Sanktionen (Einspareffekte) in ein angemessenes Verhältnis zu setzen.

In der Unternehmenspraxis dürften sich insbesondere dezentral und divisional geführte Unternehmen zudem bei der Umsetzung eines Tax-CMS vor der besonderen Herausforderung sehen, das im Steuerrecht geltende „Legal-Entity“-Prinzip entsprechend abzubilden. Erstere, weil aufgrund der dezentralen Organisationsstruktur Betriebsstätten (und Tochtergesellschaften) weitgehend unabhängig sind und in der Zentrale meist der Durchgriff fehlt, letztere, weil die divisionale Organisation ungeachtet der Gesellschaftsstruktur eigenständige,

jedoch rechtlich unselbständige, Unternehmensbereiche mit Gewinnverantwortung schafft. Darüber hinaus besteht die grundsätzliche Diskrepanz, dass das Steuerrecht detaillierte, granulare, verlässliche und progressiv wie retrograd überprüfbare Daten bzw. Informationen benötigt, die das Rechnungswesen nicht oder nicht in der für Steuern erforderlichen Datenqualität vorhält. Das Management sollte die steuerlichen Datenanforderungen und das „Legal Entity“-Prinzip daher bei der Ausgestaltung der Rollen und Verantwortlichkeiten (Aufgaben) sowie der Aufbau- und Ablauforganisation im Tax-CMS entsprechend berücksichtigen und etwaige Zusatzaufgaben eindeutig benennen und zuweisen.

Über die Anweisung aller Mitarbeiter hinaus, alle steuerlichen Vorschriften einzuhalten, ist neben einer „Tax Compliance“-Organisation auch eine entsprechende Anreizkultur erforderlich. Anreize, die unternehmensinternen Vorgaben einzuhalten, könnten durch die bonuswirksame Abbildung entsprechender konkreter und messbarer Ziele in der persönlichen Zielvereinbarung der Verantwortlichen wesentlicher Schnittstellen zur Steuerfunktion geschaffen werden („You get what you measure“). Im Nachgang zur Finanzmarktkrise wurden die Anforderungen an Vergütungssysteme, zumindest von Banken, bereits vielfach diskutiert.⁴¹ Denkbar wäre, die Leistungsbemessung von einer Vorsteuer- auf eine Nachsteuerbasis umzustellen. In diesem Fall dürfte die Steuerplanung bzw. Steueroptimierung zunehmend in den Fokus rücken und ebenfalls Bestandteil des Tax-CMS werden.

6. Kommunikationsprozess

Nach IDW PS 980 ist die unternehmensinterne Transparenz über Inhalt und Umfang des CMS durch die Entwicklung eines Kommunikationsprozesses sicherzustellen. Die jeweils betroffenen Mitarbeiter und ggf. Dritte werden über das Compliance-Programm sowie die festgelegten Rollen und Verantwortlichkeiten informiert, damit sie ihre Aufgaben im CMS ausreichend verstehen und sachgerecht erfüllen können. Im Unternehmen wird auch festgelegt, wie Compliance-Risiken sowie Hinweise auf mögliche und festgestellte Regelverstöße an die zuständigen Stellen im Unternehmen berichtet werden.⁴²

Es bietet sich an, die neuen „Tax Compliance“-Regeln bei Mitarbeitern, Führungskräften und ggf. Dritten zunächst z. B. in Form von Briefen, E-Mails, Richtlinien, Handbüchern, Schulungen und Trainings zu adressieren. Eine besondere Herausforderung wird sein, die extrem komplexe Steuerrechtsmaterie mit ihren diversen Anforderungen und ihrer eigenen Terminologie nicht fachkundigen Kollegen verständlich und trotzdem detailliert genug nahezubringen, um den jeweiligen Risiken vorzubeugen.

35 Vgl. *Hilsebein/Rengier*, Versicherungswirtschaft 2010, 1742; *Loose*, in: Tax Management der kapitalmarktorientierten internationalen Unternehmung, Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht, Bd. 299, 2009, S. 212; *Hoyng/Kloosterhof/Macpherson*, Tax Risk Management – From risk to opportunity, 2010, S. 19 ff.

36 Vgl. *Hilsebein/Rengier*, Versicherungswirtschaft 2010, 1742.

37 Vgl. *Kromer/Pumpler/Henschel*, CB 2013, 161; *Dahlke*, BB 2014, 683 f.

38 S. Fn. 23.

39 S. Fn. 23.

40 Vgl. *Litfin/Mehmann/Bütfering*, t&m 02/2011, 37 f. (37).

41 BAFIN, Konsultation 14/2009 – Entwurf eines Rundschreibens zu den Anforderungen an Vergütungssysteme (BA), abrufbar unter www.bafin.de/SharedDocs/Veroeffentlichungen/DE/Konsultation/2009/kon_1409_verguetung_ba.html (Abruf: 7.3.2016). Geschäftszeichen BA 54-AZB 2000-2009/0006.

42 S. Fn. 23.

Die Berichtsarten und -wege für die Kommunikation von möglichen Compliance-Risiken sowie von eingetretenen Verstößen und Verfehlungen müssen im Rahmen eines CMS definiert und in eine regelmäßige Compliance-Berichterstattung überführt werden.

Übertragen auf die „Tax Compliance“ ist im Unternehmen sicherzustellen, dass diese Berichterstattung über mögliche „Tax Compliance“-Risiken unter enger Einbindung, besser noch, durch den Leiter der Steuerfunktion erfolgt, um unnötigen Schaden für das Unternehmen, die Geschäftsführung bzw. einzelne Mitarbeiter zu vermeiden. Hingegen sollte bei potentiellen Regelverstößen das Compliance Office des Unternehmens eingeschaltet werden und zumindest hinzukommen.⁴³

7. Compliance-Überwachung und Verbesserung

Letztes Element des CMS ist nach IDW PS 980 ein Verfahren zur Compliance-Überwachung und Verbesserung.⁴⁴ Voraussetzung für die Überwachung ist eine ausreichende Dokumentation des CMS. Werden im Rahmen der Überwachung Schwachstellen im CMS bzw. Regelverstöße festgestellt, werden diese an das Management bzw. die hierfür bestimmte Stelle im Unternehmen berichtet.⁴⁵ Die gesetzlichen Vertreter sorgen für die Durchsetzung des CMS, die Beseitigung der Mängel und die Verbesserung des Systems.⁴⁶ Die Überprüfung unternehmensinterner Prozesse ist regelmäßig Aufgabe der Internen Revision.⁴⁷ Mangels steuerlicher Fachexpertise der Internen Revision sollte die Überprüfung bzw. Überwachung von Tax-CMS entweder komplett durch externe Steuerberater/Wirtschaftsprüfer erfolgen oder die Interne Revision verpflichtet werden, fachkundige externe Steuerberater/Wirtschaftsprüfer hinzuzuziehen.

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass die Grundelemente des IDW PS 980 grundsätzlich auf die „Tax Compliance“ übertragen werden können. Es bleibt jedoch abzuwarten, wie die Ausgestaltung des Prüfungsstandards durch das IDW erfolgt und inwieweit die Besonderheiten der Steuerrechtsmaterie Berücksichtigung finden.

V. Fazit

Die Geschäftsführung ist gut beraten, die Einrichtung eines Tax-CMS umgehend zu priorisieren, auch wenn bezüglich der inhaltlichen Ausgestaltung eines Tax-CMS bis zur Veröffentlichung der Anforderungen an die Ausgestaltung und Prüfung eines solchen IKS für Steuern durch das IDW noch Unklarheiten bestehen. Denn der Nachweis funktionierender innerbetrieblicher Strukturen und Organisationsprozesse, die eindeutig auf ein Bemühen zur Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten schließen lassen, kann nach Ansicht von Vertretern des BGH bereits nach gegenwärtiger Rechtslage den Vorwurf der Steuerhinterziehung/Steuerverkürzung entkräften.

Die Geschäftsführung sollte bereits jetzt mit der Aufnahme und kritischen Analyse der bestehenden Prozesse beginnen und die

gegenwärtige Ausrichtung und Ausstattung der Steuerfunktion sowie das momentane Richtlinienkonzept kritisch überprüfen. Die lediglich partielle Abbildung einiger Kernprozesse der Steuerfunktion dürfte zur Exkulpation regelmäßig nicht ausreichen.

Vielmehr sollte ein systematisches und standardisiertes Tax-CMS entwickelt, alle steuerlichen Prozesse mit klaren Verantwortlichkeiten und effektiven Kontrollen konzipiert und schriftlich dokumentiert, ein effektives, pro-aktives Steuerrisikomanagement implementiert und eine regelmäßige steuerliche Berichterstattung an die Geschäftsführung etabliert werden. Dabei sollte das Tax-CMS nicht nur der Risikoprävention im Rechnungswesen dienen,⁴⁸ sondern die Einhaltung aller für das Unternehmen geltenden steuerlichen Vorschriften, d. h. die „Tax Compliance“, sicherstellen. Aufgrund übereinstimmender Zielsetzungen können die Grundelemente des IDW PS 980 grundsätzlich bei der Ausgestaltung des Tax-CMS herangezogen werden.

AUTORIN



Gabriele Hilsebein verfügt über In-house- und Beratungserfahrung und ist als Rechtsanwältin und Steuerberaterin seit 2013 selbständig tätig. Ihr Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der Beratung internationaler Unternehmen in materiell-rechtlicher und aufbauorganisatorischer Hinsicht. Sie konnte als „Global Head of Tax“ langjährige praktische Erfahrung in der Aufbau- und Ablauforganisation der Steuerfunktion sowie im Steuerrisikomanagement international tätiger Unternehmensgruppen sammeln und ist Mitkommentatorin eines führenden Kommentars im Internationalen Steuerrecht.

43 So Ehnert, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, 2010, S. 67, Rz. 1.294.

44 S. Fn. 23.

45 S. Fn. 23.

46 S. Fn. 23.

47 Beeck, in: Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: interne Revision, abrufbar unter <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/54063/interne-revision-v8.html> (Abruf: 7.3.2016).

48 Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften haben gem. § 289 Abs. 5 HGB im Lagebericht die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu beschreiben, vgl. IDW PS 261.24, Wittmann/Zimny, in: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2015/2016, 15. Aufl. 2015, D. Lagebericht Rz. 21.